

Audience publique du 30 septembre 2009

Recours formé par
Monsieur ..., (D)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25351 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 2 février 2009 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., employé privé, demeurant à D-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 octobre 2008, répertoriée sous le numéro du rôle, relative au bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, émis le 21 mars 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 avril 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 29 mai 2009 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Geoffrey Scardoni, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 juillet 2009.

A défaut de déclaration d'impôt déposée pour l'année 2004, le bureau d'imposition Luxembourg, section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », procéda par voie de taxation d'office et émit à l'égard de Monsieur ..., le 21 mars 2007 un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004.

Par courrier de sa fiduciaire, daté au 15 juin 2007, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre dudit bulletin de l'impôt.

Par décision du 30 octobre 2008, répertoriée sous le numéro du rôle, le directeur rejeta la réclamation de Monsieur ... comme non fondée aux motifs suivants :

« Vu la requête introduite le 18 juin 2007 par la dame [N.C.], au nom du sieur ... demeurant à D-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, émis et notifié conformément au § 89 de la loi générale des impôts (AO) le 21 mars 2007, ainsi que contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003 et 2005 ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque des instances lui paraissent suffisamment connexes (Conseil d'État 6.2.1996 n°8925) ;

qu'en conséquence la présente décision portera sur la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, la réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002 et 2003 étant disjointe pour être vidée séparément, sous le n° du rôle, la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005 étant disjointe pour être vidée séparément, sous le n° du rôle ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de l'avoir imposé par voie de taxation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision ... du 9.9.1991) ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision ... du 21.5.1993); qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant n'avait pas remis de déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2004 et que le bureau d'imposition a procédé à l'imposition par voie de taxation ;

Considérant que le réclamant n'ayant réservé aucune suite aux mandements l'invitant à chaque fois à remettre la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année en cause, le bureau d'imposition a dû recourir à la taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n°5742; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446; du 8.12.1970, n° 6042; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

Considérant d'ailleurs que l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé ;

que cependant le droit aux voies de recours ne saurait être converti en instance réparatrice des taxations ressenties comme défavorables, alors même que la production de déclarations dans un délai de réclamation de moins de trois mois prouve que leur remise n'avait aucune raison de traîner pendant des années ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée; ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 2 février 2009, Monsieur ... a fait déposer un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 30 octobre 2008.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* » et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours en réformation, au motif qu'il ne serait pas dirigé contre la décision du directeur, mais directement contre le bulletin de l'impôt sur le revenu. Or, lorsque le directeur a statué sur une réclamation par une décision définitive, un recours dirigé directement contre le bulletin d'imposition serait à déclarer irrecevable.

Le demandeur réplique que son recours serait recevable alors qu'il serait bien dirigé contre la décision du directeur du 30 octobre 2008 et non point contre le bulletin de l'impôt sur le revenu.

Force est au tribunal de constater que dès que le directeur a statué sur une réclamation introduite contre un bulletin de l'impôt, le recours dirigé directement contre ledit bulletin est irrecevable¹. Afin de déterminer la décision visée par un recours contentieux, il y a lieu de se référer au dispositif de la requête. En effet, la seule décision utilement attaquée est celle qui figure dans le dispositif de la requête introductive d'instance².

En l'espèce, il ressort sans équivoque du dispositif de la requête introductive d'instance que le recours tend à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale du 30 octobre 2008 répertoriée sous le numéro ... du rôle.

¹ cf. trib. adm. 6 janvier 1999, n°10357 du rôle, Pas.adm. 2008, V° Impôts, n°548 et autres références y citées.

² cf. trib. adm. 17 décembre 2001, n°12830 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Procédure contentieuse, n°245 et autres références y citées.

Ainsi, contrairement aux affirmations du délégué du gouvernement, la décision attaquée en l'espèce est la décision du directeur et non point le bulletin de l'impôt sur le revenu. Il s'ensuit que le moyen tiré d'une irrecevabilité du recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé, le recours en réformation est recevable pour avoir été introduit par ailleurs dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur explique avoir été imposé pour l'année 2004 sur un revenu de 68.850 euros, alors que le revenu imposable réel, selon sa déclaration d'impôt, aurait été de 62.544,33 euros. De plus, il aurait voulu déduire un montant de 19.155,88 euros, comme abattement en raison de charges extraordinaires.

Il reproche au bureau d'imposition de ne pas avoir retenu de revenus approximatifs ou probables en procédant par voie de taxation d'office, alors que les différences entre les revenus taxés unilatéralement par le bureau d'imposition et les revenus suivant déclaration d'impôt prouveraient clairement qu'il aurait été imposé de façon inadaptée.

Le demandeur soutient encore que la taxation d'office ne saurait pas constituer une mesure de sanction à l'égard du contribuable. Il estime que si le directeur retient que l'obstination de retenir les déclarations tiendrait du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé, une telle présomption ne saurait autoriser le bureau d'imposition à sanctionner le contribuable de façon arbitraire.

Le délégué du gouvernement s'est limité dans son mémoire en réplique à la question de la recevabilité du recours sans prendre position quant fond de l'affaire. Il n'a d'ailleurs pas non plus déposé de mémoire en duplique.

Saisi d'un recours en réformation, c'est-à-dire, tendant à la réformation de la décision de l'administration et à voir le cas échéant prononcer une décision nouvelle en lieu et place de celle jugée inappropriée³, le tribunal est amené à vider le fond de l'affaire et à substituer sa décision à la décision déférée.

Quant au principe de la taxation, il y a lieu de rappeler en premier lieu que le paragraphe 217 AO dispose que :

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu

³ Cf. Cour adm. 28 février 2002, n° 13884C du rôle, Pas. adm. 2008, V° Recours en réformation, n° 21.

führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt⁴. Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération⁵. La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents⁶.

Il est constant en cause, pour ne pas être contesté, que Monsieur ..., malgré divers mandements, n'a pas donné suite aux injonctions administratives de remettre sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004. Il n'est pas non plus contesté en l'espèce et il ressort des pièces versées au dossier que le demandeur n'a déposé la déclaration d'impôt sur le revenu concernée qu'avec la réclamation formée à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu concernant l'année 2004.

C'est partant à bon droit que le bureau d'imposition a procédé conformément aux termes du paragraphe 217 AO, par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition. D'ailleurs, le principe du recours à la procédure de la taxation d'office n'est pas en soi remis en question par le demandeur, mais il conteste le résultat, auquel aboutit la taxation d'office faite par le bureau d'imposition, et reproche au directeur de ne pas avoir réexaminé son dossier en prenant en compte la déclaration de l'impôt sur le revenu versée.

En vertu du paragraphe 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur. Le paragraphe 244 AO ajoute que l'instance de recours, c'est-à-dire en l'espèce le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le paragraphe 204, alinéa 1^{er} AO énonçant que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind* (...) ».

Il en découle que, saisi d'une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au paragraphe 217 AO, le directeur ne saurait refuser un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice possible.

⁴ cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 388 et autres références y citées.

⁵ cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 389 et autres références y citées.

⁶ cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 393 et Cour adm. 19 février 2009, n°24907C, 25027C, 25028C, disponibles sur www.jurad.etat.lu.

Le paragraphe 243 (1) AO prévoit que « *Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* ». Il résulte de cette disposition que le directeur est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation. Dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit donc appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt.

Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable.

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt.

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, les déclarations de l'impôt ne bénéficient d'aucune présomption de véracité. Plus particulièrement, dans la mesure où le paragraphe 208, alinéa 1^{er} AO, qui instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme, s'insère dans les dispositions relatives à la procédure d'établissement de l'impôt, cette présomption ne saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité⁷. Ainsi, en cas d'une comptabilité soumise pour la première fois au niveau de la réclamation, il appartient au directeur, disposant des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition, d'apprécier la régularité de la comptabilité produite en cause et de contrôler si les éléments de comptabilité à sa disposition permettent effectivement de retracer l'ensemble des dettes et créances, ainsi que la situation financière du contribuable. En effet, le bureau d'imposition peut procéder à une vérification de la comptabilité d'une société sur pied du paragraphe 162 (9) AO, disposant que « *das Finanzamt kann prüfen ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden* ».

⁷ Cf. Cour adm. 19 février 2009, n°24907C, 25027C, 25028C, disponibles sur www.jurad.etat.lu

En l'espèce, Monsieur ... a omis de déposer la déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004 et a partant été imposé par voie de taxation d'office. A l'appui de sa réclamation contre le bulletins de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004, établi par voie de taxation, Monsieur ... a par la suite versé sa déclaration de l'impôt ainsi que diverses pièces visant à établir sa situation familiale et financière.

Ainsi, d'une part, en omettant de procéder à un examen des pièces produites, le directeur n'a pas respecté ses obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure d'investigation. D'autre part le directeur n'a pas non plus procédé à la vérification de la régularité des pièces produites en cause.

Au vu de l'issue du litige et afin de maintenir dans le chef du demandeur la possibilité de voir toiser sa réclamation à un niveau non contentieux, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de prononcer l'annulation de la décision directoriale litigieuse et de renvoyer le litige devant le directeur⁸, pour lui permettre d'examiner les pièces versées en cause, et pour vérifier si les éléments à sa disposition permettent effectivement de retracer un écart significatif entre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004 établi par voie de taxation d'office et les revenus réels de Monsieur ..., pour en tirer le cas échéant les conclusions qui s'imposent en conformité avec les principes ci-avant retenus.

Le recours en réformation introduit à titre principal étant fondé, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision répertoriée sous le numéro ... du rôle, du directeur de l'administration des Contributions Directes du 30 octobre 2008 et renvoie le dossier en prosécution de cause devant ledit directeur ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Catherine Thomé, premier juge,
Claude Fellens, juge,
Françoise Eberhard, juge,

⁸ cf. trib. adm 3 septembre 2008, n° 23516, trib. adm. 10 septembre 2008, n° 23929, trib. adm. 22 septembre 2008, n° 23501, trib. adm. 23 octobre 2008, n° 24060 et trib. adm. 23 octobre 2008, n° 24090, trib. adm. 20 novembre 2008, n° 23725, 24119 et 24144, disponibles sous www.jurad.etat.lu.

et lu à l'audience publique du 30 septembre 2009 par le premier juge, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 30.9.2009

Le Greffier du Tribunal administratif